

KONTRAK KOMPENSASI KLIEN-PEGAWAI DAN PERTIMBANGAN PERENCANAAN AUDIT

Marlina Magdalena
Bambang Subroto
Aulia Fuad Rahman
Universitas Brawijaya

ABSTRACT

This study is aimed to test for the impact of contract compensation client-employee toward audit planning judgements when the contracts compensation is based on financial performance and non-financial performance.

The subject of study is 60 students of Program of Accounting Profession (PPAk), Brawijaya University for the class of Saturday-Sunday, the second semester which consists of four groups with different treatments. This study used analysis of variance with the type of between subject design while also used one way ANOVA in hypothesis testing.

Test results show that the determination of audit planning would be broader when there is contract compensation which is based more on the financial and non-financial performance. Furthermore, the determination of audit planning would be broader when there is contract compensation which is based more on the non-financial performance compared to the financial performance. In other hand, it is also obtained that the determination of audit planning would be broader when there is contract compensation which is based more on both financial and non-financial altogether, compared to the compensation contract which is based on the financial performance only or the non-financial performance only.

Keywords: Contract Compensation of Client-Employee, Determination of Audit Planning.

1. Pendahuluan

Efektifitas dan efisiensi perencanaan audit memegang peranan penting dalam kesuksesan audit oleh auditor eksternal. Mock dan Wright (1993) mengemukakan bahwa perencanaan audit berhubungan dengan risiko audit. Namun, hal terpenting yang perlu diperhatikan oleh auditor eksternal adalah bagaimana perencanaan audit dapat dilaksanakan dengan benar dalam praktiknya.

Mock dan Wright (1999) menambahkan bahwa terdapat hubungan yang signifikan antara risiko audit dengan perencanaan audit. Risiko audit yang tinggi membutuhkan perencanaan audit

yang lebih luas, begitu juga sebaliknya risiko audit yang rendah memerlukan perencanaan audit yang lebih sempit. Hal ini sesuai dengan pernyataan yang dikemukakan oleh Bedard (1989) bahwa ketika terdapat informasi baru dalam perusahaan, maka secara tidak langsung akan meningkatkan risiko audit dan pada akhirnya akan membuat auditor eksternal mengevaluasi kembali perencanaan audit yang telah dibuat.

Salah satu informasi baru yang dapat mempengaruhi evaluasi perencanaan audit adalah penerapan kontrak kompensasi. Hal ini disebabkan karena kontrak kompensasi memicu tindakan *missstatement* yang dilakukan pihak manajemen dalam membuat laporan keuangan (Glover *et al.* 2000). Selain dapat memicu tindakan *missstatement*, kontrak kompensasi yang diberikan kepada manajemen juga mengakibatkan risiko audit yang tinggi dan perencanaan audit yang lebih luas (Dezoort *et al.*, 2001) serta dibutuhkannya kualitas audit yang tinggi (Puelz dan Snow, 1997).

Kontrak kompensasi sendiri merupakan salah satu upaya untuk menyelaraskan kepentingan antara manajer dengan pemilik perusahaan. Kompensasi yang diberikan pada umumnya berupa bonus yang didasarkan pada kinerja keuangan berupa laba bersih. Hal ini dikarenakan bonus berdasarkan laba bersih merupakan desain yang dianggap paling efisien untuk meminimalkan *moral hazard* yang dilakukan oleh manajer (Scott, 2009:318). Namun, cara ini terbukti belum efektif meminimalkan *moral hazard* yang dilakukan oleh manajer karena manajer masih memiliki kesempatan untuk berperilaku secara *opportunistic*.

Penelitian empiris yang dilakukan oleh Healy (1985); Houlthausen *et al.* (1995) dan Guidry *et al.* (1999) menemukan bahwa manajer yang diberikan kompensasi berdasarkan kinerja keuangan terbukti melakukan tindakan manipulasi laba bersih dengan tujuan untuk mendapatkan bonus. Bukti empiris mengenai mudahnya kompensasi yang didasarkan pada ukuran kinerja keuangan untuk dimanipulasi oleh manajer mengakibatkan penggunaan ukuran kinerja keuangan

dikritik oleh banyak pihak (Axelson dan Baliga, 2009). Healy (1985); Houlthausen *et al.* (1995) dan Guidry *et al.* (1999) menyatakan bahwa manajer memanipulasi laba bersih yang dihasilkannya untuk memaksimalkan bonus baik dengan cara *income decreasing* maupun *income increasing*.

Selain menggunakan kinerja keuangan sebagai alat ukur kinerja manajerial, pemilik perusahaan dapat menggunakan pengukuran kinerja non keuangan. Studi yang dilakukan oleh Banker *et al.* (2000) menemukan bahwa terjadi peningkatan penggunaan kinerja non-keuangan sebagai pengukuran kinerja manajerial. Ittner *et al.* (1997) mengemukakan terdapat beberapa indikator yang dapat digunakan untuk menilai kinerja manajerial dari segi kinerja non-keuangan seperti kualitas produk, kepuasan pelanggan, pengukuran kinerja pasar saham serta penggunaan sistem kompensasi. Indikator pengukuran kinerja non-keuangan terbukti berhubungan secara signifikan dengan kinerja keuangan di masa mendatang dan juga mengandung informasi tambahan yang merefleksikan kinerja keuangan di masa lalu. Selain itu, penggunaan pengukuran kinerja non-keuangan terbukti meningkatkan regulasi yang terdapat dalam perusahaan. Adanya peningkatan regulasi yang terdapat dalam perusahaan secara tidak langsung berpengaruh terhadap perencanaan audit yang dilakukan oleh auditor.

Dikolli *et al.* (2004) menemukan bahwa pertimbangan perencanaan audit akan lebih luas ketika bonus yang diberikan berdasarkan ukuran kinerja keuangan dibandingkan dengan ukuran kinerja non-keuangan karena ukuran kinerja keuangan dianggap sebagai wujud risiko yang dapat memicu manajerial berperilaku secara *opportunistic*. Namun demikian, hasil berbeda ditemukan oleh Handayani (2007) bahwa pertimbangan perencanaan audit akan lebih luas ketika bonus yang diberikan berdasarkan kinerja non-keuangan dibandingkan dengan ukuran kinerja keuangan. Hal ini karena kinerja non-keuangan merupakan indikator yang lebih baik dalam

mengukur kinerja keuangan di masa mendatang serta dapat memotivasi dan mengevaluasi kinerja dari manajerial.

Perbedaan hasil penelitian Dikolli *et al.* (2004) dan Handayani (2007) memotivasi penelitian ini. Penelitian ini bertujuan untuk menguji hubungan sebab-akibat antara kontrak kompensasi klien (pemilik perusahaan)-pegawai (manajer) dan pertimbangan perencanaan audit.

Penelitian ini berbeda dengan penelitian Dikolli *et al.* (2004) dan Handayani (2007) dalam beberapa hal berikut: (a) penelitian ini menggunakan dua ukuran kinerja, yaitu kinerja keuangan dan non-keuangan secara bersama-sama dalam kontrak kompensasi, (b) penelitian ini menggunakan desain eksperimen *anova*. Penggunaan kedua ukuran kinerja (keuangan dan non keuangan) serta desain eksperimen *anova* diharapkan dapat memberikan kontribusi yang lebih baik dibandingkan dengan penelitian sebelumnya.

2. Kerangka Teoritis dan Pengembangan Hipotesis

2.1. Kontrak Kompensasi Klien-Pegawai yang terdiri dari Gaji Pokok ditambah Bonus Berdasarkan Ukuran Kinerja Keuangan dan Pertimbangan Perencanaan Audit

Kontrak kompensasi bagi manajer (pegawai) merupakan hal yang penting dalam *agency contract* untuk menyelaraskan kepentingan antara kepentingan pemilik perusahaan (klien) dengan manajer (pegawai) dengan cara menentukan kompensasi yang diberikan kepada manajer berdasarkan satu atau lebih ukuran kinerja manajer dalam menjalankan perusahaan. Kontrak kompensasi sering didasarkan pada dua ukuran kinerja, yaitu laba (*net income*) dan harga saham (Scott, 2009: 256).

Penelitian empiris mengenai kompensasi telah dilakukan oleh Lambert and Larcker (1987) yang menguji pemakaian *return on equity* (ROE) dan *security market return* (RET) sebagai ukuran kinerja dalam menentukan kontrak kompensasi (gaji pokok ditambah bonus

tahunan) bagi manajer. Hasil dari penelitian ini adalah ROE memiliki korelasi yang lebih tinggi terhadap kompensasi jika dibandingkan dengan RET. Implikasi dari penelitian ini adalah laba merupakan faktor yang penting dalam menentukan komponen kompensasi yang akan digunakan dalam kontrak kompensasi.

Telah banyak bukti yang ditemukan berkaitan dengan kontrak kompensasi antara pemilik modal (*principal*) dengan manajer (*agen*). Healy (1985); Holthausen *et al.* (1995) dan Guidry *et al.* (1999) menemukan bukti bahwa manajer akan melakukan praktek manipulasi laba untuk memaksimalkan bonus yang akan diterimanya. Jika dilihat dari ketiga penelitian di atas, maka dapat dikatakan bahwa pengukuran kinerja manajer berdasarkan kinerja keuangan akan mempengaruhi manajer untuk melakukan tindakan manipulasi laba demi kepentingan memperoleh bonus.

Penelitian yang dilakukan oleh Dezoort *et al.* (2001) lebih jauh lagi mengupas kontrak kompensasi yang terjadi antara pemilik (*principal*) dengan auditor internal (*agen*). Hasil dari penelitian ini memberikan bukti bahwa perencanaan audit oleh pihak auditor eksternal dipengaruhi oleh insentif yang diterima oleh pihak auditor internal. Insentif yang diterima oleh auditor internal membuat perencanaan audit oleh pihak audit eksternal semakin besar karena auditor internal memiliki kesempatan untuk memberikan dugaan terhadap penilaian audit.

Salah satu penelitian yang mengaitkan antara kontrak kompensasi dengan pertimbangan perencanaan audit adalah penelitian eksperimen yang dilakukan oleh Dikolli *et al.* (2004) yang memberikan bukti bahwa kontrak kompensasi yang didasarkan pada ukuran kinerja keuangan akan membuat perencanaan audit menjadi lebih besar.

Kontrak kompensasi antara pemilik modal (*principal*) dan manajer (*agen*) berdasarkan kinerja keuangan akan memicu manajer melakukan praktik manipulasi laba, hal ini akan menyebabkan perencanaan audit yang dilakukan oleh auditor eksternal akan menjadi lebih luas.

Berdasarkan argumen tersebut, maka hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

H₁: Pertimbangan perencanaan audit akan lebih luas ketika kontrak kompensasi klien-pegawai berupa gaji pokok ditambah bonus berdasarkan kinerja keuangan dibandingkan dengan gaji pokok saja.

2.2. Kontrak Kompensasi Klien-Pegawai yang terdiri dari Gaji Pokok ditambah Bonus Berdasarkan Ukuran Kinerja Non-Keuangan dan Pertimbangan Perencanaan Audit

Telah dijelaskan di atas bahwa kontrak kompensasi antara *principal* dan *agen* didasarkan pada satu atau lebih ukuran dari kinerja manajer dalam menjalankan perusahaan. Ukuran yang digunakan dalam menilai kinerja manajer tidak hanya terbatas pada ukuran kinerja keuangan, tetapi juga dapat dilihat dari kinerja non-keuangan. Ittner *et al.* (1997) menemukan bahwa penggunaan kinerja non-keuangan dalam kontrak kompensasi akan meningkatkan tingkat regulasi dari strategi informasi yang dijalankan oleh perusahaan.

Lebih lanjut, Banker *et al.* (2000) mengemukakan bahwa terjadi peningkatan studi yang menggunakan ukuran kinerja non-keuangan seperti kualitas produk, kepuasan pelanggan dan pengukuran kinerja pasar saham serta sistem kompensasi. Penggunaan kinerja non-keuangan lebih baik dalam memprediksi kinerja keuangan dalam jangka panjang jika dibandingkan dengan penggunaan kinerja keuangan karena membantu manajer dalam menfokuskan kembali dalam menjalankan strategi jangka panjang perusahaan.

Kontrak kompensasi baik menggunakan ukuran kinerja keuangan maupun kinerja non-keuangan akan memotivasi manajer untuk melakukan manipulasi terhadap ukuran kinerja.

Manipulasi terhadap kinerja non-keuangan memang tidak secara langsung berpengaruh terhadap laporan keuangan. Misalnya, manajer melakukan manipulasi terhadap ukuran kepuasan pelanggan, maka hal ini tidak akan berimbas terhadap salah saji pada laporan keuangan (Dikolli *et al.*, 2004).

Penelitian yang dilakukan oleh Glover *et al.* (2000) menemukan bahwa perencanaan audit akan meningkat seiring adanya kompensasi/insentif yang diberikan oleh pemilik perusahaan kepada manajer. Hal ini berarti pemberian kompensasi berdasarkan kinerja non-keuangan juga akan meningkatkan perencanaan audit. Berdasarkan penjelasan di atas, maka hipotesis kedua yang diajukan adalah sebagai berikut:

H₂: Pertimbangan perencanaan audit akan lebih luas ketika kontrak kompensasi klien-pegawai berupa gaji pokok ditambah bonus berdasarkan kinerja non-keuangan dibandingkan dengan gaji pokok saja.

2.3. Kontrak Kompensasi Klien-Pegawai yang terdiri dari Gaji Pokok ditambah Bonus Berdasarkan Ukuran Kinerja Keuangan dibandingkan Ukuran Kinerja Non-Keuangan dan Pertimbangan Perencanaan Audit

Kontrak kompensasi antara pemilik perusahaan dan manajer bisa didasarkan pada dua ukuran kinerja yaitu kinerja keuangan dan kinerja non-keuangan. Pengukuran kinerja keuangan yang mendasarkan bonus dari besarnya laba perusahaan berkaitan erat dengan tindakan manipulasi laporan keuangan, sedangkan pengukuran kinerja non-keuangan lebih banyak berpengaruh terhadap kinerja keuangan jangka panjang (Banker *et al.*, 2000; Healy, 1985).

Adanya kemungkinan kesalahan pencatatan dalam laporan keuangan yang dilakukan oleh manajer juga akan meningkatkan risiko audit terutama yang berkaitan dengan manipulasi laba bersih. Peningkatan risiko audit secara tidak langsung akan meningkatkan perencanaan audit yang dibuat oleh auditor (Mock and Wright, 1999).

Dikolli *et al.* (2004) dan Handayani (2007) menguji pengaruh kontrak kompensasi terhadap pertimbangan perencanaan audit. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Dikolli *et al.* (2004) menemukan bahwa pertimbangan perencanaan audit akan lebih luas ketika bonus yang diberikan berdasarkan ukuran kinerja keuangan dibandingkan dengan ukuran kinerja non-keuangan. Temuan lain dari penelitian Dikolli *et al.* (2004) adalah pertimbangan perencanaan audit akan lebih luas jika kontrak kompensasi klien-pegawai terdiri dari gaji pokok ditambah bonus baik berdasarkan ukuran kinerja keuangan ataupun kinerja non-keuangan dibandingkan terdiri dari gaji pokok saja.

Sedangkan penelitian Handayani (2007) menemukan hasil yang sama yaitu pertimbangan perencanaan audit akan lebih luas ketika kontrak kompensasi klien-pegawai terdiri dari gaji pokok ditambah bonus yang diberikan berdasarkan ukuran kinerja keuangan dan ukuran kinerja non-keuangan dibandingkan kontrak kompensasi yang terdiri dari gaji pokok saja. Hasil yang lain dari penelitian ini adalah pertimbangan perencanaan audit akan lebih luas ketika bonus yang diberikan berdasarkan kinerja non-keuangan dibandingkan dengan ukuran kinerja keuangan.

Terdapat hasil yang berbeda antara penelitian yang dilakukan oleh Dikolli *et al.* (2004) dan Handayani (2007) yaitu dari hasil penelitian Dikolli *et al.* (2004) pertimbangan perencanaan audit lebih luas ketika bonus didasarkan pada ukuran kinerja keuangan, tetapi hasil yang berbeda ditemukan oleh Handayani (2007) yang menemukan bahwa pertimbangan perencanaan audit akan lebih luas ketika bonus didasarkan pada ukuran kinerja non-keuangan.

Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis ketiga yang diajukan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

H₃ : Pertimbangan perencanaan audit akan lebih luas ketika kontrak kompensasi klien-pegawai didasarkan pada ukuran kinerja keuangan dibandingkan dengan ukuran kinerja non-keuangan.

2.4. Kontrak Kompensasi Klien-Pegawai yang terdiri dari Gaji Pokok ditambah Bonus Berdasarkan Ukuran Kinerja Keuangan dan Non-Keuangan dibandingkan Ukuran Kinerja Keuangan dan Pertimbangan Perencanaan Audit

Penggunaan kinerja keuangan sebagai dasar pemberian bonus bagi manajer merupakan hal yang umum digunakan oleh banyak perusahaan dengan melihat besarnya laba bersih dan tingginya harga saham (Scott, 2009:184). Namun, penggunaan kinerja keuangan sebagai dasar pemberian bonus bagi manajer memiliki kelemahan yaitu dapat dengan mudah dimanipulasi oleh manajer. Hal ini sesuai dengan penelitian Healy (1985); Houlthausen *et al.*(1995) dan Guidry *et al.* (1999) yang menemukan bukti bahwa manajer memanipulasi laba bersih yang dihasilkannya untuk memaksimalkan bonus yang akan diterimanya baik dengan cara *income decreasing* maupun *income increasing*.

Untuk mengatasi hal tersebut maka mulai banyak perusahaan yang menggunakan kinerja non-keuangan sebagai dasar pemberian bonus kepada manajer karena seandainya kinerja non-keuangan dimanipulasi oleh manajer maka hal ini tidak berdampak terhadap laporan keuangan perusahaan. Hal ini sesuai dengan penelitian Banker *et al.* (2000) yang menemukan bahwa telah terjadi peningkatan penggunaan pengukuran kinerja non-keuangan sebagai alat untuk mengukur kinerja manajerial seperti kualitas produk, kepuasan pelanggan dan pengukuran kinerja pasar saham serta sistem kompensasi. Peningkatan ini terjadi karena kinerja non-keuangan terbukti berhubungan dengan kinerja keuangan masa mendatang serta mengandung tambahan informasi yang tidak merefleksikan kinerja keuangan di masa lalu.

Penelitian Glover *et al.* (2000) menemukan bahwa auditor akan lebih memilih meningkatkan perencanaan pengujian mereka ketika terdapat kontrak kompensasi berupa bonus bagi manajer didasarkan pada kinerja keuangan. Hal ini didukung oleh Dikolli *et al.* (2004) yang

membuktikan bahwa bonus berdasarkan kinerja keuangan mempengaruhi besarnya pertimbangan perencanaan audit.

Berdasarkan argumen tersebut, maka hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

H₄ : Pertimbangan perencanaan audit akan lebih luas ketika kontrak kompensasi klien-pegawai didasarkan pada ukuran kinerja keuangan dan non-keuangan dibandingkan dengan ukuran kinerja keuangan saja.

2.5. Kontrak Kompensasi Klien-Pegawai yang terdiri dari Gaji Pokok ditambah Bonus Berdasarkan Ukuran Kinerja Keuangan dan Non-Keuangan dibandingkan Ukuran Kinerja Non-Keuangan dan Pertimbangan Perencanaan Audit

Telah dijelaskan di atas bahwa penggunaan kinerja keuangan sebagai dasar pemberian bonus bagi manajer memiliki kelemahan yaitu dapat dimanipulasi oleh manajer, maka banyak perusahaan menggunakan kinerja non-keuangan sebagai dasar pemberian bonus bagi manajer untuk mengatasi kelemahan tersebut. Penelitian Glover *et al.*, (2000) menemukan bahwa auditor akan lebih memilih meningkatkan perencanaan pengujian mereka ketika terdapat kontrak kompensasi berupa bonus bagi manajer didasarkan pada kinerja keuangan. Hal ini didukung oleh Dikolli *et al.* (2004) yang membuktikan bahwa bonus berdasarkan kinerja keuangan mempengaruhi luasnya pertimbangan perencanaan audit. Namun, hal yang bertentangan ditemukan oleh Handayani (2007) yang menemukan bahwa pertimbangan perencanaan audit akan lebih luas ketika bonus yang diberikan kepada manajer didasarkan pada kinerja non-keuangan.

Berdasarkan argumen di atas, maka hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

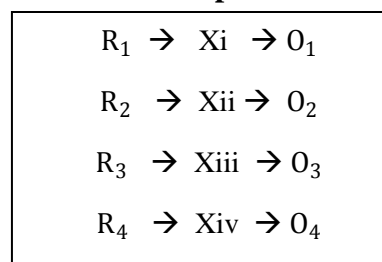
H₅ : Pertimbangan perencanaan audit akan lebih luas ketika kontrak kompensasi klien-pegawai didasarkan pada ukuran kinerja keuangan dan non-keuangan dibandingkan dengan ukuran kinerja non-keuangan saja.

3. METODA PENELITIAN

Penelitian ini merupakan penelitian eksperimen yang menggunakan tipe desain *between subjects* yaitu menggunakan subyek/kelompok yang berbeda untuk setiap perlakuan/*perlakuan* yang diberikan oleh peneliti. Desain eksperimen yang digunakan adalah desain *anova* (*analysis of variance*) satu-jalan (*one-way*), yaitu desain eksperimen yang memiliki satu variabel independen, namun variasinya lebih dari dua macam (Seniati *et al.*, 2009:152). Keunggulan desain *anova* adalah desain ini dapat digunakan dalam penelitian eksperimen yang hanya terdiri dari satu variabel independen yaitu kontrak kompensasi seperti yang terdapat dalam penelitian ini.

Pada desain eksperimen *anova*, variasi-variasi dari variabel independen akan dibandingkan dalam waktu yang bersamaan, dan kemungkinan terjadi kesalahan *level of significance* akan sangat kecil dikarenakan hanya melakukan satu kali pengujian statistik. Untuk lebih jelasnya, desain eksperimen akan digambarkan pada gambar di bawah ini:

Gambar 1
Desain Eksperimen



Keterangan:

- R_1 : Randomisasi bagi kelompok 1 (kelompok dengan perlakuan berupa kontrak kompensasi gaji pokok saja)
- R_2 : Randomisasi bagi kelompok 2 (kelompok dengan perlakuan berupa kontrak kompensasi gaji pokok ditambah bonus berdasarkan kinerja keuangan)
- R_3 : Randomisasi bagi kelompok 3 (kelompok dengan perlakuan berupa kontrak kompensasi gaji pokok ditambah bonus berdasarkan kinerja non-keuangan)

R₄ : Randomisasi bagi kelompok 4 (kelompok dengan perlakuan berupa kontrak kompensasi gaji pokok ditambah bonus berdasarkan kinerja keuangan dan kinerja non-keuangan)

Xi : Manipulasi dengan pemberian perlakuan berupa kontrak kompensasi gaji pokok saja

Xii : Manipulasi dengan pemberian perlakuan berupa kontrak kompensasi gaji pokok ditambah bonus berdasarkan kinerja keuangan

Xiii : Manipulasi dengan pemberian perlakuan berupa kontrak kompensasi gaji pokok ditambah bonus berdasarkan kinerja non-keuangan

Xiv : Manipulasi dengan pemberian perlakuan berupa kontrak kompensasi gaji pokok ditambah bonus berdasarkan kinerja keuangan dan non-keuangan

O₁ : Pengukuran terhadap kelompok 1

O₂ : Pengukuran terhadap kelompok 2

O₃ : Pengukuran terhadap kelompok 3

O₄ : Pengukuran terhadap kelompok 4

Gambar 2
Penentuan Kelompok Perlakuan dan Kelas Kontrol

Hipotesis	Kelompok Perlakuan	Kelompok Kontrol
H ₁	O ₂	O ₁
H ₂	O ₃	O ₁
H ₃	O ₂	O ₃
H ₄	O ₄	O ₂
H ₅	O ₄	O ₃

Keterangan:

H₁ : Hipotesis 1

H₂ : Hipotesis 2

H₃ : Hipotesis 3

H₄ : Hipotesis 4

H₅ : Hipotesis 5

- O₁ : Pengukuran terhadap kelompok 1
- O₂ : Pengukuran terhadap kelompok 2
- O₃ : Pengukuran terhadap kelompok 3
- O₄ : Pengukuran terhadap kelompok 4

Kontrol yang diberikan oleh peneliti dalam penelitian eksperimen ini berupa randomisasi atau *random assignment* yang mengelompokkan secara acak subyek penelitian ke dalam masing-masing kelompok perlakuan. Randomisasi ini dilakukan dengan tujuan agar setiap kelompok perlakuan dapat diasumsikan setara secara intelegensi, jenis kelamin, pendidikan, dan pengalaman kerja sebelum manipulasi dilakukan oleh peneliti. Hal ini penting dilakukan agar peneliti dapat memastikan perbedaan hasil dari masing-masing kelompok disebabkan oleh manipulasi dan bukan disebabkan oleh variabel di luar penelitian (variabel sekunder).

Rancangan eksperimen menggunakan skenario kasus pertimbangan perencanaan audit berdasarkan kontrak kompensasi klien-pegawai hotel yang diadaptasi dari penelitian Handayani (2007) yang telah dilakukan beberapa penyesuaian baik mengenai lokasi hotel yang diaudit, besarnya bonus yang diberikan, penyesuaian mengenai pemberian jasa akuntan publik berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 17/PMK.01/2008 serta beberapa item pertanyaan dalam kuesioner yang tidak digunakan dalam penelitian ini dikarenakan tidak sesuai dengan penggunaan *surrogates* dalam penelitian ini. Penggunaan 60 mahasiswa sebagai *surrogate* dalam kasus audit *judgment* diperbolehkan karena tidak terdapat perbedaan yang signifikan antara pertimbangan audit yang diberikan oleh auditor dan mahasiswa (Ashton dan Kremer, 1980)

Alat analisis yang digunakan dalam adalah *one way* ANOVA. Hal ini karena *one way* ANOVA digunakan untuk menguji pengaruh kontrak kompensasi yang berbeda terhadap pertimbangan perencanaan audit. *One way* ANOVA menggunakan formula sebagai berikut:

$$F = \frac{V_{BG}}{V_{WG}}$$

Keterangan: F = *one way* ANOVA

V_{BG} = *Varians antar kelompok*

V_{WG} = *Varians dalam kelompok*

4. Pembahasan

Pengujian terhadap 5 hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini menerima empat hipotesis, yaitu hipotesis 1, hipotesis 2, hipotesis 4 dan hipotesis 5 serta menolak satu hipotesis, yaitu hipotesis 3. Pembahasan berikut ini bertujuan menjelaskan secara teoritis serta dukungan empiris terhadap hasil pengujian hipotesis.

Hasil Pengujian Hipotesis 1

Menurut *Agency Theory*, pemberian kontrak kompensasi berupa bonus berdasarkan kinerja keuangan (laba bersih) merupakan salah satu upaya pemilik perusahaan (klien) untuk meminimalisasi *moral hazard* yang dilakukan oleh manajer (pegawai), yaitu bertindak untuk kepentingan sendiri tanpa sepengetahuan pemilik perusahaan (Scott, 2009: 256). Penelitian ini menguji apakah bonus yang didasarkan pada laba bersih (kinerja keuangan) berpengaruh terhadap pertimbangan perencanaan audit yang dibuat auditor.

Kontrak kompensasi bagi manajer (pegawai) yang di dalamnya terdapat bonus berdasarkan kinerja keuangan terbukti memperluas pertimbangan perencanaan audit yang dibuat oleh auditor (dalam penelitian ini diwakilkan oleh *surrogate* mahasiswa PPAK) dibandingkan kontrak kompensasi berupa gaji pokok saja. Temuan ini sudah dapat diduga sejak awal karena

menurut Healy (1985); Houlthausen *et al.* (1995) dan Guidry *et al.* (1999) manajer yang memiliki kontrak kompensasi berupa bonus berdasarkan laba bersih (kinerja keuangan) terbukti melakukan manipulasi terhadap laba bersih yang dihasilkannya demi tujuan mendapatkan bonus. Bonus yang terdapat dalam kontrak kompensasi bagi manajer (klien) dianggap sebagai suatu resiko audit karena berdampak pada pertimbangan perencanaan audit yang dibuat oleh auditor karena berdasarkan penelitian Mock dan Wright (1993, 1999) dan Glover *et al.* (2000) auditor akan memperbaiki pertimbangan perencanaan audit yang dibuat ketika terdapat bonus bagi manajer.

Hasil penelitian ini juga dapat dijelaskan menurut *attribution theory* yang mengemukakan bahwa penilaian kita terhadap orang lain akan sangat dipengaruhi oleh pemaknaan kita terhadap perilaku orang lain. Teori ini juga menyebutkan bahwa perilaku seseorang sangat dipengaruhi oleh dua aspek yang melingkupinya yaitu aspek internal dan aspek eksternal. Aspek internal berkaitan dengan faktor-faktor dalam diri manusia yang berada dalam kendali individu, sedangkan aspek eksternal berhubungan dengan faktor-faktor diluar individu misalnya orang lain maupun lingkungan kerja (Robbins, 2003). Manajer dalam hal ini dipengaruhi faktor eksternal berupa bonus yang akan diberikan jika laba bersih (kinerja keuangan) sesuai dengan kontrak kompensasi yang dibuat oleh pihak pemilik perusahaan (klien), adanya faktor eksternal berupa bonus tersebut mempengaruhi manajer untuk melakukan tindakan manipulasi terhadap laba bersih yang dihasilkan. Manipulasi laba bersih yang dilakukan oleh manajer dimaknai oleh auditor sebagai suatu resiko audit yang pada akhirnya mempengaruhi pertimbangan perencanaan audit yang dibuat oleh auditor menjadi semakin luas.

Terbuktinya hipotesis 1 ini mendukung temuan sebelumnya bahwa kontrak kompensasi berupa bonus berdasarkan kinerja keuangan memperluas pertimbangan perencanaan audit yang

dibuat auditor dibandingkan kontrak kompensasi berupa gaji pokok saja (Dikolli *et al.*, 2004; Handayani, 2007). Temuan ini juga mendukung penelitian Dezoort *et al.* (2001) yang menemukan bahwa perencanaan audit yang dibuat auditor dipengaruhi oleh kompensasi bagi manajer.

Hasil Pengujian Hipotesis 2

Kontrak kompensasi bagi manajer (pegawai) yang di dalamnya terdapat bonus berdasarkan kinerja non-keuangan terbukti memperluas pertimbangan perencanaan audit yang dibuat oleh auditor (dalam penelitian ini diwakilkan oleh *surrogate* mahasiswa PPAK) jika dibandingkan kontrak kompensasi berupa gaji pokok saja. Temuan ini sudah dapat diduga karena menurut Glover *et al.* (2000) perencanaan audit akan meningkat seiring terdapat kompensasi yang diberikan oleh pemilik perusahaan (klien) bagi manajer (pegawai).

Bonus yang terdapat dalam kontrak kompensasi bagi manajer (klien) dianggap sebagai suatu resiko audit karena berdampak pada pertimbangan perencanaan audit yang dibuat oleh auditor karena berdasarkan penelitian Mock dan Wright (1993, 1999) dan Glover *et al.* (2000) auditor akan memperbaiki pertimbangan perencanaan audit yang dibuat ketika terdapat bonus bagi manajer.

Hasil penelitian ini juga dapat dijelaskan menurut *Attribution Theory* yang mengemukakan bahwa penilaian kita terhadap orang lain akan sangat dipengaruhi oleh dengan pemaknaan kita terhadap perilaku orang lain. Teori ini juga menyebutkan bahwa perilaku seseorang sangat dipengaruhi oleh dua aspek yang melingkupinya yaitu aspek internal dan aspek eksternal. Aspek internal berkaitan dengan faktor-faktor dalam diri manusia yang berada dalam kendali individu, sedangkan aspek eksternal berhubungan dengan faktor-faktor diluar individu misalnya orang lain maupun lingkungan kerja (Robbins, 2003). Manajer dalam hal ini

dipengaruhi faktor eksternal berupa bonus yang akan diberikan jika kinerja non-keuangan sesuai dengan kontrak kompensasi yang dibuat oleh pihak pemilik perusahaan (klien), adanya faktor eksternal berupa bonus tersebut mempengaruhi manajer untuk melakukan tindakan manipulasi terhadap kinerja yang dilakukannya. Manipulasi kinerja yang dilakukan oleh manajer dimaknai oleh auditor sebagai suatu resiko audit yang pada akhirnya mempengaruhi pertimbangan perencanaan audit yang dibuat oleh auditor menjadi semakin luas.

Terbuktinya hipotesis 2 ini mendukung temuan sebelumnya bahwa kontrak kompensasi berupa bonus berdasarkan kinerja keuangan memperluas pertimbangan perencanaan audit yang dibuat auditor dibandingkan kontrak kompensasi berupa gaji pokok saja (Dikolli *et al.*, 2004; Handayani, 2007). Temuan ini juga mendukung penelitian Dezoort *et al.* (2001) yang menemukan bahwa perencanaan audit yang dibuat auditor dipengaruhi oleh kompensasi bagi manajer.

Hasil Pengujian Hipotesis 3

Pengujian terhadap hipotesis 3 menunjukkan bahwa pertimbangan perencanaan audit yang didalamnya terdapat kontrak kompensasi berdasarkan kinerja keuangan tidak lebih luas jika dibandingkan dengan pertimbangan perencanaan audit dengan kontrak kompensasi berdasarkan kinerja non-keuangan (hipotesis 3 ditolak).

Penolakan terhadap hipotesis 3 ini dapat dijelaskan oleh *attribution theory* yang mengemukakan bahwa penilaian kita terhadap orang lain akan sangat dipengaruhi oleh pemaknaan kita terhadap perilaku orang lain. Teori ini juga menyebutkan bahwa perilaku seseorang sangat dipengaruhi oleh dua aspek yang melingkupinya yaitu aspek internal dan aspek eksternal. Aspek internal berkaitan dengan faktor-faktor dalam diri manusia yang berada dalam kendali individu, sedangkan aspek eksternal berhubungan dengan faktor-faktor diluar individu

misalnya orang lain maupun lingkungan kerja (Robbins, 2003:57). Manajer dalam hal ini dipengaruhi faktor eksternal berupa bonus yang akan diberikan jika kinerja manajer sesuai dengan kontrak kompensasi yang dibuat oleh pihak pemilik perusahaan (klien) baik berdasarkan kinerja keuangan maupun kinerja non-keuangan, adanya faktor eksternal berupa bonus tersebut mempengaruhi manajer untuk melakukan tindakan manipulasi terhadap kinerja yang dilakukannya. Auditor menganggap bahwa manajer akan lebih mudah melakukan manipulasi terhadap kinerjanya jika didasarkan pada kinerja non-keuangan seperti memanipulasi kepuasan pelanggan serta kualitas produk/layanan dibandingkan dengan jika harus memanipulasi laba bersih yang dihasilkannya (kinerja keuangan). Mudahnya manipulasi terhadap kinerja non-keuangan dianggap sebagai resiko audit yang tinggi oleh auditor jika dibandingkan dengan resiko audit yang dihasilkan oleh manipulasi laba bersih karena lebih sulit dilakukan oleh manajer.

Hasil penelitian ini tidak sesuai dengan penelitian Dikolli *et al.* (2004) yang menemukan bahwa pertimbangan perencanaan audit akan lebih luas jika kontrak kompensasi didasarkan pada kinerja keuangan dibandingkan dengan didasarkan pada kinerja non-keuangan, tetapi mendukung penelitian Handayani (2007) yang menemukan bahwa pertimbangan perencanaan audit justru lebih luas ketika kontrak kompensasi berupa bonus berdasarkan kinerja non-keuangan dibandingkan dengan kontrak kompensasi berupa bonus berdasarkan kinerja keuangan. Hasil ini juga mendukung penelitian Ittner *et al.* (2001) dan Banker *et al.* (2000) yang mengemukakan bahwa saat ini banyak sekali perusahaan yang menggunakan pengukuran kinerja non-keuangan sebagai dasar pemberian bonus karena ukuran kinerja non-keuangan dapat dijadikan indikator pengukuran kinerja keuangan di masa mendatang serta berguna untuk memotivasi dan mengevaluasi kinerja manajer.

Hasil Pengujian Hipotesis 4

Dukungan terhadap hipotesis 4 ini dapat diduga sejak awal karena menurut Healy (1985); Houlthausen *et al.* (1995) dan Guidry *et al.* (1999) manajer yang memiliki kontrak kompensasi berupa bonus berdasarkan laba bersih (kinerja keuangan) terbukti melakukan manipulasi terhadap laba bersih yang dihasilkannya demi tujuan mendapatkan bonus. Selain itu juga adanya bonus berdasarkan kinerja non-keuangan terbukti meningkatkan perencanaan audit yang dibuat auditor (Glover *et al.*, 2000). Penggunaan kedua pengukuran kinerja tersebut dianggap oleh auditor akan semakin meningkatkan resiko audit karena manajer akan berusaha untuk memanipulasi kinerjanya baik itu kinerja keuangan dan kinerja non-keuangan, dan hal ini berdampak pada pertimbangan perencanaan audit yang dibuat oleh auditor karena berdasarkan penelitian Mock dan Wright (1993, 1999) dan Glover *et al.* (2000) auditor akan memperbaiki pertimbangan perencanaan audit yang dibuat ketika terdapat bonus bagi manajer.

Temuan penelitian ini juga dapat dijelaskan oleh *Attribution Theory* yang mengemukakan bahwa penilaian kita terhadap orang lain akan sangat dipengaruhi oleh dengan pemaknaan kita terhadap perilaku orang lain. Teori ini juga menyebutkan bahwa perilaku seseorang sangat dipengaruhi oleh dua aspek yang melingkupinya yaitu aspek internal dan aspek eksternal. Aspek internal berkaitan dengan faktor-faktor dalam diri manusia yang berada dalam kendali individu, sedangkan aspek eksternal berhubungan dengan faktor-faktor diluar individu misalnya orang lain maupun lingkungan kerja (Robbins, 2003:57). Manajer dalam hal ini dipengaruhi faktor eksternal berupa bonus yang akan diberikan jika kinerja manajer sesuai dengan kontrak kompensasi yang dibuat oleh pihak pemilik perusahaan (klien) yaitu berdasarkan kinerja keuangan dan kinerja non-keuangan, adanya faktor eksternal berupa bonus tersebut mempengaruhi manajer untuk melakukan tindakan manipulasi terhadap kinerja yang

dilakukannya. Auditor menganggap bahwa manajer akan mudah melakukan manipulasi terhadap kinerja yang didasarkan pada kinerja non-keuangan seperti memanipulasi kepuasan pelanggan serta kualitas produk/layanan dan juga manajer sangat mungkin memanipulasi laba bersih yang dihasilkannya (kinerja keuangan). Mudahnya manipulasi terhadap kinerja keuangan dan kinerja non-keuangan dianggap sebagai resiko audit yang tinggi oleh auditor jika dibandingkan dengan resiko audit yang didasarkan pada penggunaan kinerja keuangan saja..

Hasil penelitian ini memberikan bukti empiris bahwa penggunaan kedua ukuran kinerja tersebut secara bersama-sama sebagai dasar pemberian bonus akan lebih baik jika dibandingkan dengan pemberian bonus berdasarkan penggunaan kinerja keuangan saja karena akan memperluas pertimbangan perencanaan audit yang pada akhirnya akan memberikan penilaian audit yang lebih baik lagi. Hasil penelitian ini juga mendukung penelitian Banker *et al.* (2000) bahwa terjadi peningkatan penggunaan kinerja non-keuangan sebagai dasar pemberian bonus serta mendukung penelitian Dikolli *et al.* (2004) dan Handayani (2007) yang mengemukakan bahwa penggunaan kinerja keuangan meningkatkan pertimbangan perencanaan audit.

Hasil Pengujian Hipotesis 5

Temuan yang menunjukkan dukungan terhadap hipotesis 5 ini dapat diduga sejak awal karena menurut Healy (1985); Houlthausen *et al.* (1995) dan Guidry *et al.* (1999) manajer yang memiliki kontrak kompensasi berupa bonus berdasarkan laba bersih (kinerja keuangan) terbukti melakukan manipulasi terhadap laba bersih yang dihasilkannya demi tujuan mendapatkan bonus. Selain itu juga adanya bonus berdasarkan kinerja non-keuangan terbukti meningkatkan perencanaan audit yang dibuat auditor (Glover *et al.*, 2000). Penggunaan kedua pengukuran kinerja tersebut dianggap oleh auditor akan semakin meningkatkan resiko audit karena manajer akan berusaha untuk memanipulasi kinerjanya baik itu kinerja keuangan dan kinerja non-

keuangan, dan hal ini berdampak pada pertimbangan perencanaan audit yang dibuat oleh auditor karena berdasarkan penelitian Mock dan Wright (1993, 1999) dan Glover *et al.* (2000) auditor akan memperbaiki pertimbangan perencanaan audit yang dibuat ketika terdapat bonus bagi manajer.

Temuan penelitian ini juga dapat dijelaskan oleh *Attribution Theory* yang mengemukakan bahwa penilaian kita terhadap orang lain akan sangat dipengaruhi oleh dengan pemaknaan kita terhadap perilaku orang lain. Teori ini juga menyebutkan bahwa perilaku seseorang sangat dipengaruhi oleh dua aspek yang melingkupinya yaitu aspek internal dan aspek eksternal. Aspek internal berkaitan dengan faktor-faktor dalam diri manusia yang berada dalam kendali individu, sedangkan aspek eksternal berhubungan dengan faktor-faktor diluar individu misalnya orang lain maupun lingkungan kerja (Robbins, 2003:57). Manajer dalam hal ini dipengaruhi faktor eksternal berupa bonus yang akan diberikan jika kinerja manajer sesuai dengan kontrak kompensasi yang dibuat oleh pihak pemilik perusahaan (klien) yaitu berdasarkan kinerja keuangan dan kinerja non-keuangan, adanya faktor eksternal berupa bonus tersebut mempengaruhi manajer untuk melakukan tindakan manipulasi terhadap kinerja yang dilakukannya. Auditor menganggap bahwa manajer akan mudah melakukan manipulasi terhadap kinerja yang didasarkan pada kinerja non-keuangan seperti memanipulasi kepuasan pelanggan serta kualitas produk/layanan dan juga manajer sangat mungkin memanipulasi laba bersih yang dihasilkannya (kinerja keuangan). Mudahnya manipulasi terhadap kinerja keuangan dan kinerja non-keuangan dianggap sebagai resiko audit yang tinggi oleh auditor jika dibandingkan dengan resiko audit yang didasarkan pada penggunaan kinerja non-keuangan saja.

Hasil penelitian ini memberikan bukti empiris bahwa penggunaan kedua ukuran kinerja tersebut secara bersama-sama sebagai dasar pemberian bonus akan lebih baik jika dibandingkan

dengan pemberian bonus berdasarkan penggunaan kinerja non-keuangan saja karena akan memperluas pertimbangan perencanaan audit yang pada akhirnya akan memberikan penilaian audit yang lebih baik lagi. Hasil penelitian ini juga mendukung penelitian Banker *et al.* (2000) bahwa terjadi peningkatan penggunaan kinerja non-keuangan sebagai dasar pemberian bonus serta mendukung penelitian Dikolli *et al.* (2004) dan Handayani (2007) yang mengemukakan bahwa penggunaan kinerja keuangan meningkatkan pertimbangan perencanaan audit.

5. Kesimpulan, Implikasi dan Keterbatasan

Berikut ini beberapa kesimpulan yang didasarkan pada tujuan penelitian dan hasil pengujian hipotesis-hipotesis sebagaimana dijelaskan pada bab sebelumnya. Berdasarkan hasil pengujian hipotesis terdapat lima hal yang dapat disimpulkan dari penelitian ini.

Pertama, pertimbangan perencanaan audit terbukti menjadi semakin luas ketika kontrak kompensasi berupa gaji pokok ditambah bonus yang didasarkan atas kinerja keuangan dibandingkan dengan gaji pokok saja. Hal ini berarti penggunaan kinerja keuangan sebagai dasar pemberian kontrak kompensasi dari pemilik perusahaan (klien) kepada manajer (pegawai) terbukti menyebabkan pertimbangan perencanaan audit yang dibuat oleh auditor eksternal menjadi semakin luas. Hasil ini mendukung *attribution theory* (Robbins, 2003:57; Glover *et al.*, (2000) serta Hirst, 1994). Selain itu penelitian ini juga mendukung temuan dari penelitian Dikolli *et al.* (2004) dan Handayani (2007).

Kedua, pertimbangan perencanaan audit terbukti menjadi semakin luas ketika kontrak kompensasi berupa gaji pokok ditambah bonus yang didasarkan atas kinerja non-keuangan dibandingkan dengan gaji pokok saja. Hal ini berarti penggunaan kinerja non-keuangan sebagai dasar pemberian kontrak kompensasi dari pemilik perusahaan (klien) kepada manajer (pegawai) terbukti menyebabkan pertimbangan perencanaan audit yang dibuat oleh auditor eksternal

menjadi semakin luas. Hasil ini mendukung *attribution theory* (Robbins, 2003:57; Glover *et al.*, (2000) serta Hirst, 1994) serta mendukung temuan penelitian Dikolli *et al.* (2004) dan Handayani (2007).

Ketiga, pertimbangan perencanaan audit tidak terbukti menjadi semakin luas ketika kontrak kompensasi berupa gaji pokok ditambah bonus yang didasarkan atas kinerja keuangan dibandingkan dengan ukuran kinerja non-keuangan. Hal ini berarti penggunaan kinerja non-keuangan sebagai dasar pemberian kontrak kompensasi dari pemilik perusahaan (klien) kepada manajer (pegawai) terbukti menyebabkan pertimbangan perencanaan audit yang dibuat oleh auditor eksternal menjadi semakin luas jika dibandingkan ukuran kinerja keuangan. Hasil ini mendukung *attribution theory* (Robbins, 2003:57; Glover *et al.*, (2000) serta Hirst, 1994) dan juga mendukung temuan penelitian Handayani (2007).

Keempat, pertimbangan perencanaan audit terbukti menjadi semakin luas ketika kontrak kompensasi berupa gaji pokok ditambah bonus yang didasarkan atas kinerja keuangan dan kinerja non-keuangan dibandingkan dengan ukuran kinerja keuangan saja. Hal ini berarti penggunaan kinerja keuangan dan kinerja non-keuangan sebagai dasar pemberian kontrak kompensasi dari pemilik perusahaan (klien) kepada manajer (pegawai) terbukti menyebabkan pertimbangan perencanaan audit yang dibuat oleh auditor eksternal menjadi semakin luas jika dibandingkan ukuran kinerja keuangan saja. Hasil ini mendukung *attribution theory* (Robbins, 2003:57; Glover *et al.*, (2000) serta Hirst, 1994) serta mendukung temuan penelitian Dikolli *et al.* (2004) dan Handayani (2007).

Kelima, pertimbangan perencanaan audit terbukti menjadi semakin luas ketika kontrak kompensasi berupa gaji pokok ditambah bonus yang didasarkan atas kinerja keuangan dan kinerja non-keuangan dibandingkan dengan ukuran kinerja non-keuangan saja. Hal ini berarti

penggunaan kinerja keuangan dan kinerja non-keuangan sebagai dasar pemberian kontrak kompensasi dari pemilik perusahaan (klien) kepada manajer (pegawai) terbukti menyebabkan pertimbangan perencanaan audit yang dibuat oleh auditor eksternal menjadi semakin luas jika dibandingkan ukuran kinerja non-keuangan saja. Hasil ini memberikan dukungan terhadap *attribution theory* (Robbins, 2003:57; Glover *et al.*, (2000) serta Hirst, 1994) serta mendukung penelitian Dikolli *et al.* (2004) dan Handayani (2007).

Penelitian ini memiliki implikasi praktis dan teoritis, implikasi praktis dalam penelitian ini adalah sebagai berikut. Auditor dalam memberikan pertimbangan perencanaan audit cenderung dipengaruhi oleh resiko audit yang terdapat pada lingkungan perusahaan yang diauditnya. Selanjutnya, pengendalian internal yang lemah juga turut serta mempengaruhi pertimbangan perencanaan audit sehingga pada akhirnya berdampak pada peningkatan prosedur audit substantif yang akan dilakukannya. Selain itu juga, salah satu resiko audit yang diperhitungkan oleh auditor adalah adanya kontrak kompensasi berupa bonus yang didasarkan pada dua kinerja yaitu kinerja keuangan dan kinerja non keuangan. Hal ini akan mempengaruhi pertimbangan perencanaan audit yang dibuat auditor menjadi semakin luas.

Selanjutnya, implikasi teoritis dalam penelitian ini adalah hasil penelitian tidak hanya mendukung penelitian Banker *et al.* (2000); Ittner *et al.* (2001); Dikolli *et al.* (2004) serta Handayani (2007), tetapi juga semakin memperjelas bagaimana seorang auditor membuat pertimbangan perencanaan audit ketika terdapat kontrak kompensasi berupa bonus yang didasarkan pada ukuran kinerja keuangan dan kinerja non keuangan di dalamnya. Selain itu juga penelitian ini memberikan dukungan terhadap *attribution theory* yang dikemukakan oleh Robbins (2003:57).

Keterbatasan dalam penelitian ini adalah skenario kasus yang disajikan terlalu pendek sehingga kurang komprehensif serta relatif sedikitnya subyek penelitian yang digunakan dalam setiap kelompok.

Daftar Pustaka

- Arikunto, Suharsimi. 2002. *Metode Penelitian Sosial*. Binarupa Aksara, Jakarta.
- Aston, Robert H., dan Sandra S. Kramer. 1980. Students as Surrogates in Behavioral Accounting Research: Some Evidence. *Journal of Accounting Research*. Vol 18. No 1. Spring.
- Axelson, Ulf dan Sandeep Baliga. 2009. Liquidity and Manipulation of Executive Compensation Schemes. *The Review of Financial Studies*. Volume 22. No 10.
- Banker Rajiv.D., dan S. Datar. 1989. Sensitivity, Precision, and Linear Aggregation of Signals for Performance Evaluation. *Journal of Accounting Research*. pp 21-39.
- Banker, Rajiv.D., Gordon Potter dan Dhinu Srinivasan. 2000. An Empirical Investigation of An Incentive Plan that Includes Nonfinancial Performances Measures. *The Accounting Review*. Vol 75. No 1. pp 65-92.
- Bannister, James W., Myojung Cho dan Harry A. Newman. 2010. Temporal Changes in The Choice of Financial Performance Metrics in Executive Compensation. *Journal of Business and Economic Studies*. Vol 16. No.1. pp 77-100.
- Bedard, Jean.C. 1989. An Archival Investigation of Audit Program. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. Vol 9. No1.pp 57-71.
- Bordens, Kenneth S., dan Bruce B. Abbott. *Research Design and Methods-A Process Approach*. Seven Edition. McGRAW-Hill International Edition.
- Deegan, C. 2004. *Financial Accounting Theory*. McGraw-Hill Companies. Australia.
- Dezoort, F.Todd., Richard.W.Houston dan Michael. F.Peters .2001. The Impact of Auditor Internal Compensation and Role on Auditor's Plannings Judgment and Decision. *Contemporary Accounting Research*. Vol 18. No2. pp 257-281.
- Dikolli, S.Shane., Susan, A.McCraken dan Justin, B.Walawski. 2004. Audit-Planning Judgments and Client-Employee Compensation Contracts. *Behavioral Research In Accounting*, Volume 16, pp, 45-61.
- Fukukawa, Hironori., Theodore J. Mock dan Arnold Wright. 2006. Audit Programs and Audit Risk: A Study of Japanese Practice. *International Journal of Auditing*. Int.J.Audit 10.pp 41-65.

- Ghozali, Imam. 2005. *Aplikasi analisis multivariat dengan program SPSS* Semarang : Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Glover, Steven.M., James Jiambalvo dan Jane Kennedy. 2000. Analytical Procedures and Audit Planning Decision. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. Vol 19. No2.pp 27-45.
- Guidry, Flora., Andre J.Leone dan Steve Rock. 1999. Earning-Based Bonus Plans and Earnings Management by Business Unit Manager. *Journal of Accounting & Economics*. Vol 26. Pp 113-142.
- Halim, Abdul. 2001. *Auditing 1 Dasar-Dasar Audit Laporan Keuangan*. UUP YKPN. Yogyakarta.
- Handayani, Yenny Dwi. 2007. *Kontrak Kompensasi antara Klien-Pegawai and Pertimbangan Auditor dalam Perencanaan Audit (Studi Eksperimen Pada Kantor Akuntan Publik di Jakarta)*. Tesis. Universitas Diponegoro.
- Healy, Paul. 1985. The Effect of Bonus Schemes on Accounting Decisions. *Journal of Accounting and Economics*. 7, pp. 85-107.
- Hirst, D.Erick. 1994. Auditor's Sensitivity to Source Reliability. *Journal of Accounting Research*. Vol32. No1.pp 113-126.
- Holthausen, R.W., D.F. Larcker dan R.G. Sloan. 1995. Annual Bonus Schemes and Manipulation of Earnings. *Journal of Accounting and Economics*, 19, 29-74.
- Ittner, Cristhoper. D., D. F. Lackern dan Madhav V. Rajan. 1997. The Choice of Performance Measures in Annual Bonus Contracts. *The Accounting Review*. Vol72. No2. pp 231-255.
- Jensen, Michael C., dan W.H. Meckling. 1976. Theory of The Firm: Managerial Behavior, Agency Cost and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics* 3. hal. 305-360.
- Kuncoro, Mudrajad. 2003. *Metode Riset Untuk Bisnis & Ekonomi*. Erlangga. Jakarta.
- Lambert, R.A., dan D.F. Larcker. 1987. An Analysis of the Use of Accounting and Market Measures of Performance in Executive Compensation Contracts, *Journal of Accounting Research*, Supplement, 85-125.
- Matolcsy, Zoltan P. 2000. Executive Cash Compensation and Corporate Performance During Different Economic Cycles. *Contemporary Accounting Research*. Vol 17. No 4. pp 671-692.
- Mulyadi. 2002. *Auditing Buku 1*. Salemba Empat. Jakarta.
- Mock, Theodore.J., dan Arnold M. Wright. 1993. An Explanatory Study of Auditor's Evidential Plannings Judgments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. Vol 12 No2.pp 39-61.

- Mock, Theodore.J, dan Arnold M. Wright. 1999. Are Audit Program Plans Risk-Adjusted?. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. Vol 18. No1.pp 55-74.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 17/PMK.01/2008 tentang Pemberian Jasa Akuntan Publik.
- Puelz, Robert dan Arthur Snow. 1997. Optimal Incentive Contracting with Ex Ante and Ex Post Moral Hazards: Theory and Evidence. *Journal of Risk and Uncertainty*. Vol 14. pp 169-188.
- Robbins P. Stephen. 2003. *Perilaku Organisasi*. PT. Indeks Kelompok Gramedia. Jakarta.
- Scott, W.R. 2009. *Financial Accounting Theory*. Fifth Edition. Prentice-Hall. Toronto Canada.
- Sekaran U., 2006. *Research Method For Business-Metodologi Penelitian Untuk Bisnis (Penerjemah Kwan Men Yon)*, Buku 2, Edisi 4, Salemba Empat, Jakarta.
- Seniati, Lichie., Aries Yulianto dan Bernadette N. Setiadi. 2009 *Psikologi Eksperimen*. PT. Indeks. Indonesia.
- Suwarni, Endah. 2010. *Eskalasi dan De-Eskalasi Komitmen Pada Individu Yang Berkarakter Internal Locus of Control Dalam Kasus Investasi Bertahap*. Tesis. Universitas Brawijaya.
- Watson, David J.H. 1974. Students as Surrogates in Behavioral Business Research: Some Comments. *The Accounting Review*. July.
- Watts, Ross L., dan Jerold L. Zimmerman. 1990. Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective. *The Accounting Review*. pp 131-156.

Curriculum Vitae (CV)

Nama : Marlina Magdalena S.Pd., SE., M.SA

Tempat / Tanggal Lahir : Malang, 14 Desember 1985

Pendidikan terakhir : S-2 Akuntansi

Agama : Islam

Jenis Kelamin : Perempuan

Alamat : Jl. Gajayana 654 Malang

No Telp : 081252742285

Email : pasca_akuntansi@yahoo.com

Nama : Prof. Dr. Bambang Subroto SE., MM

Pendidikan terakhir : S-3 Akuntansi

Pekerjaan : Dosen Tetap Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya

Agama : Islam

Jenis Kelamin : Laki-Laki

Alamat : Jl. Mayjen Haryono No. 165. Malang

No Telp : 0816559446

Nama : Dr. Aulia Fuad Rahman SE., M.SA

Pendidikan terakhir : S-3 Akuntansi

Pekerjaan : Dosen Tetap Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya

Agama : Islam

Jenis Kelamin : Laki-Laki

Alamat : Jl. Mayjen Haryono No. 165. Malang

No Telp : 081235794284

Email : fuad_rahman@yahoo.com

SURAT PERNYATAAN

Saya yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama : Marlina Magdalena

Tempat, Tgl Lahir : Malang, 14 Desember 1985

Jenis Kelamin : Perempuan

Alamat : Jl. Gajayana 654 Malang

Agama : Islam

Menyatakan dengan ini bahwa Saya tidak mengirimkan atau menerbitkan jurnal ilmiah ini kepada Jurnal Lainnya. Demikian surat pernyataan ini Saya buat untuk dipergunakan sebagaimana mestinya.

Malang, 13 Juni 2012

Marlina Magdalena